

## RISOLUZIONE N. 17/E



Roma, 18 febbraio 2011

Direzione Centrale Normativa

**OGGETTO:** *Consulenza giuridica – Deducibilità contributi previdenziali sospesi a seguito di calamità naturali - articolo 36, comma 32, del D.L. n. 223 del 2006*

La risoluzione n. 68/E del 1° giugno 2005 ha precisato che i contributi previdenziali sospesi a seguito di calamità naturali, in assenza di una espressa previsione agevolativa, concorrono alla formazione del reddito imponibile del lavoratore nel periodo d'imposta relativo alla sospensione. I medesimi, secondo il principio di cassa, vanno portati in deduzione dal reddito nel periodo in cui sono effettivamente recuperati in capo al dipendente.

Anche a seguito di tali chiarimenti, il legislatore è intervenuto con l'articolo 36, comma 32, del decreto legge n. 223 del 2006, prevedendo che *“nei periodi di imposta in cui i termini di versamento di contributi deducibili dal reddito o che non concorrono a formarlo sono sospesi in conseguenza di calamità pubbliche, resta ferma la deducibilità degli stessi, se prevista da disposizioni di legge; detti contributi non sono ulteriormente dedotti o esclusi dal reddito nel periodo di imposta in cui sono versati”*.

La norma, pensata per assicurare ai lavoratori dipendenti una maggiore disponibilità finanziaria nei periodi in cui si manifestano gli effetti delle calamità, trova applicazione anche per i professionisti.

Questi ultimi, attenendosi alla norma, potrebbero trovarsi tuttavia nella situazione di dover dedurre i contributi sospesi in periodi d'imposta in cui non conseguono redditi. Detti contributi risulterebbero poi in deducibili negli anni di effettivo versamento.

Ciò considerato, l'istante chiede di sapere se la norma agevolativa in discorso sia riferita a tutti i contributi deducibili di cui all'articolo 10 del TUIR e se la deroga al principio di cassa sia obbligatoria o facoltativa per i professionisti interessati dalla sospensione dei contributi.

In sostanza, l'istante chiede di sapere se i professionisti possano continuare a dedurre i contributi previdenziali in base al principio di cassa.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Associazione istante auspica che i professionisti possano continuare a dedurre i contributi nel rispetto del principio di cassa.

Obbligare i professionisti a dedurre i contributi in un anno diverso da quello di effettivo versamento degli stessi e in cui non producono reddito sarebbe in contrasto con le finalità dello stesso articolo 36, comma 32, del decreto legge n. 223 del 2006.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In relazione al quesito posto si premette un breve quadro riepilogativo dei provvedimenti che, a seguito degli eventi sismici che hanno colpito la regione Abruzzo il 6 aprile 2009, hanno disposto la sospensione e la successiva ripresa dei versamenti tributari e contributivi.

Nei confronti delle persone fisiche titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, nonché nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari inferiore a 200.000 euro, residenti nei Comuni dell'Abruzzo colpiti dal sisma del 6 aprile 2009 rientranti nella zona del "cratere", l'articolo 39, commi da 1 a 3, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto la sospensione dei versamenti tributari fino al 20 dicembre 2010 e la sospensione dei versamenti contributivi fino al 15 dicembre 2010.

Il medesimo articolo 39, commi da 3-bis a 3-quater, ha fissato la ripresa della riscossione dei tributi e dei contributi sopra citati senza l'applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori, mediante il pagamento in centoventi rate mensili di pari importo a decorrere dal 1° gennaio 2011.

Per i soggetti residenti nei comuni “fuori cratere”, che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti tributari e contributivi dal 6 aprile al 30 novembre 2009, l'articolo 25 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, ha disposto la ripresa degli adempimenti e dei versamenti, sempre senza aggravio di sanzioni e interessi, in sessanta rate mensili di pari importo già a decorrere dal mese di giugno 2010.

Disposizioni sulle modalità di ripresa degli adempimenti tributari e della riscossione sono state fornite dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con Provvedimento del 23 novembre 2010, per i soggetti residenti nei comuni del cratere, e con Provvedimento del 16 marzo 2010, per i soggetti residenti nei comuni fuori “cratere” (per ulteriori chiarimenti, vedasi anche la circolare 13 agosto 2010, n. 44/E).

Da ultimo, per i soggetti residenti nei comuni del cratere, l'articolo 2, comma 3, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225 (decreto milleproroghe) ha disposto la sospensione delle rate in scadenza tra il mese di gennaio 2011 ed il mese di giugno 2011, previste dall'articolo 39, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, del decreto legge n. 78 del 2010 sopra citato, prevedendo che la ripresa della riscossione delle rate non versate sarà disciplinata con apposito DPCM in modo da non determinare effetti peggiorativi sui saldi di finanza pubblica.

In considerazione della ripresa dei versamenti tributari e contributivi, prevista dalle richiamate disposizioni, l'ordine professionale istante ha chiesto di sapere se la deroga al principio di cassa introdotta in relazione alla deducibilità dei contributi previdenziali dall'articolo 36, comma 32, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto del 2006, n. 248, si applichi obbligatoriamente anche ai professionisti.

Al riguardo si fa presente che in base al citato articolo 36, comma 32, *“nei periodi di imposta in cui i termini di versamento di contributi deducibili dal reddito o che non concorrono a formarlo sono sospesi in conseguenza di calamità pubbliche, resta ferma la deducibilità degli stessi, se prevista da disposizioni di legge; detti contributi non sono ulteriormente dedotti o esclusi dal reddito nel periodo di imposta in cui sono versati”*.

Prima dell'introduzione di tale norma, la risoluzione 1° giugno 2005, n. 68/E aveva evidenziato che, in assenza di una espressa disposizione, i contributi previdenziali e assistenziali non versati per effetto di provvedimenti di sospensione emessi a seguito di calamità pubbliche concorressero a formare il reddito di lavoro dipendente nel periodo d'imposta relativo alla sospensione e che imeddesimi potessero essere portati in deduzione dal reddito, secondo il principio di cassa, nel periodo in cui gli stessi fossero effettivamente recuperati in capo al dipendente.

Come chiarito con circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, la nuova disposizione ha anticipato la deducibilità dei contributi previdenziali all'anno di competenza, escludendola nell'anno in cui avviene il relativo pagamento, al fine di evitare che il contribuente, proprio nel periodo in cui si manifestano gli effetti negativi delle calamità, subisca un aggravio di prelievo; nel contempo, però, la norma è volta ad evitare un doppio beneficio che potrebbe ottenersi se il contributo sospeso, oltre a non concorrere alla base imponibile nell'anno di sospensione, fosse nuovamente dedotto dal reddito nell'anno di pagamento.

Per quanto concerne i professionisti occorre considerare che questi, nell'anno in cui si verificano le calamità naturali, possono trovarsi nella condizione di produrre bassi redditi e di realizzare, pertanto, delle perdite proprio per effetto della deduzione dei contributi.

La non riportabilità negli anni successivi delle perdite che non trovano capienza nel reddito complessivo dell'anno in cui si sono realizzate, prevista per i redditi di lavoro autonomo (articolo 8 del TUIR), può comportare per il

professionista l'impossibilità di fatto di avvalersi del beneficio della deduzione dei contributi.

Si ricorda in proposito che il regime delle perdite per i redditi di lavoro autonomo era stato modificato dal medesimo decreto legge n. 223 del 2006, che ne aveva previsto la deducibilità dai redditi della stessa natura conseguiti nel periodo di imposta e, per la differenza, nei quattro anni successivi.

In tale contesto normativo, in vigore fino al 2007 (riformato nella versione attuale dall'articolo 1, comma 29, della legge n. 244 del 2007 -legge finanziaria 2008-), la deduzione dei contributi previdenziali nel periodo di maturazione anziché per cassa poteva risultare fruibile anche per i professionisti in perdita.

Alla luce dell'attuale quadro normativo e considerato che la relazione del Governo all'art. 36, comma 32, del decreto legge n. 223 del 2006, ha precisato che la deroga al principio di cassa per la deduzione dei contributi è stata introdotta al fine di rispettare le finalità sostanziali delle norme agevolative di sospensione della riscossione, dirette a garantire una maggiore disponibilità finanziaria al contribuente residente nei territori colpiti dagli eventi calamitosi, la scrivente ritiene che ove questa deroga, pensata principalmente per i lavoratori dipendenti, non consenta di salvaguardare tali finalità i professionisti possano dedurre i contributi nel periodo in cui provvedono al relativo versamento secondo il principio di cassa.

\*\*\*

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE